

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088679

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 550/2019

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Reinversión indirecta. En los supuestos en que la reinversión se hace indirectamente, como es el caso, a través de una sociedad del grupo interpuesta (aquí la sociedad residente en Alemania), solo puede aplicarse la deducción cuando existan razones plenamente justificadas y acreditadas que impidan acometer directamente la inversión en los elementos patrimoniales inicialmente aptos directamente. La entidad creada para canalizar en el mercado alemán los fondos no existía previamente, no era, pues, una sociedad participada, sino constituida en el momento de la reinversión; de esta forma no puede hablarse propiamente de la adquisición a una entidad del grupo, que es uno de los supuestos en los que no se permite aplicar la deducción (contemplado en el artículo 42.5 TRLIS). Pues bien, a juicio de la Sala, el examinado constituye un expediente en que es aplicable la doctrina relativa a la posibilidad de excepcionar la exclusión contemplada en la normativa porque la "reinversión" ha sido realizada indirectamente por razones económicas y de mercado que de otra forma no harían viable la reinversión: se crea una sociedad *ex novo* en Alemania para la adquisición de inmuebles que no pertenecía a sociedad participada. Dos situaciones paradójicas se muestran por la recurrente a este respecto para devaluar el criterio del órgano de revisión: se habría admitido la deducción si la actora hubiera adquirido directamente en Alemania las participaciones de una entidad ya existente o las participaciones en el capital de otra entidad en Alemania con una estructura patrimonial idéntica a la de la Sociedad alemana creada o, también, si los inmuebles los hubiera adquirido la actora y acto seguido los hubiera aportado a una entidad alemana. Para el órgano de revisión, aunque es posible admitir la materialización de la reinversión indirecta, es preciso para ello que exista una verdadera imposibilidad de acometer la inversión de forma directa, circunstancia que no concurría y, obviamente no concurre una imposibilidad jurídica, pues se vulnerarían principios elementales de la Unión Europea. Pero también es verdad que existían y están acreditadas por la prueba aportada, razones económicas, organizativas y de mercado, que justificaban la constitución de la sociedad alemana como forma de instrumentalizar la adquisición inmediata del conjunto inmobiliario que se materializó la inversión, como si se tratase de un único proceso o negocio, con independencia de los momentos en que se realizaran los desembolsos. En el informe suscrito por un asesor independiente para la inversión y gestión de activos inmobiliarios en Alemania, especializado en inversores españoles, se explica «la necesidad de que los inversores extranjeros constituyan sociedades en Alemania con carácter previo a la adquisición de bienes inmuebles en este país para el inicio de un negocio inmobiliario». Además, considera la Audiencia que hay un argumento adicional que refuerza esta conclusión: Ha de tenerse en cuenta que el establecimiento de incentivos a la reinversión tiene por finalidad favorecer el crecimiento económico de las empresas mediante su capitalización y la inversión en actividades productivas, finalidad que se aprecia cumplida con la llevada a cabo. En conclusión, la Sala considera que la inversión realizada por la recurrente objeto de controversia es apta para para acogerse al artículo 42 TRLIS. *Gastos inherentes a la transmisión.* Se plantea por la recurrente si, a efectos de determinar el importe obtenido en la transmisión, pueden deducirse los gastos inherentes a la transmisión, puesto que dichos gastos minoran el importe de la transmisión. Ahora bien, a juicio de la Sala este motivo no puede prosperar, pues como redarguye el abogado del Estado, con el artículo 42 TRLIS se pretende mantener la capacidad productiva y facilitar la reinversión en activos, de manera que si el importe a reinvertir (para obtener la totalidad de la deducción posible) fuese inferior al precio de cesión del activo transmitido, cada reinversión iría disminuyendo el activo empresarial y no se cumpliría la finalidad de la norma.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

PONENTE:

Don Jose Felix Martin Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000550 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 008795/2019

Demandante: DAIBO CAPITAL S.L.

Procurador: DON MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ- CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a veintiocho de noviembre de dos mil veintidós.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 550/2019 interpuesto por DAIBO CAPITAL SL, representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 14 de febrero de 2019 (R.G.:1140/2016), en resolución el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2015 en resolución de la reclamación 28-30744-12 relativa al Impuesto sobre Sociedades.

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de DAIBO CAPITAL, SL interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central adoptado en su sesión del día 14 de febrero de 2019 (R.G.:1140/2016), en resolución el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2015 (reclamación 28-30744-12), interpuesta previamente contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 (A23-72134466), dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia «por la que declare la invalidez y deje sin efectos la Resolución del TEAC, con fecha de Sala de 14 de febrero de 2019, a través de la que se acordó la desestimación del recurso de alzada 00/1140/2016 interpuesto contra la Resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de noviembre de 2015 (28/30744/2012) desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta previamente frente al Acuerdo de liquidación con número de referencia A23-72134466 a través el cual se regularizó la situación tributaria de mi Representada por el concepto tributario IS correspondiente al periodo impositivo 2007» (transcrito de la demanda el entrecomillado que precede).

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Por auto de 16 de febrero de 2021 se admitió y declaró la pertinencia de las pruebas documentales propuestas por la recurrente disponiendo, por el contrario, no haber lugar a la admisión de la (iii) testifical (Testigo-Perito) y (iv) pericial por innecesarias.

Cuarto.

Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el 23 de noviembre de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Resultado del procedimiento de inspección de alcance parcial, limitado en otros extremos al control de las circunstancias para acogerse al beneficio de la reinversión de beneficios extraordinarios aplicado al impuesto sobre sociedades en el 2007, en el que fue incoada el acta de disconformidad A02-72134466, con fecha de 8 de noviembre de 2012, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dictó acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, del que resulta una deuda a ingresar de 1.463.816,11 euros (1.192.491,85 corresponden a cuota y 271.324,26 a intereses de demora).

Los hechos determinantes de la liquidación fueron los siguientes:

El 28 de febrero de 2007 DAIBO CAPITAL, SL vendió a la sociedad Inmobiliaria Urbana Dafor, SL el edificio «Bull» situado en el Campo de las Naciones de Madrid y perteneciente a su activo inmovilizado. El precio de la transmisión fue la cantidad de 62.200.000 euros, más el IVA, y los gastos originados por la venta ascendieron a 3.449.387,91 euros.

Con el importe obtenido por la transmisión DAIBO CAPITAL, SL constituyó una sociedad de responsabilidad limitada en Alemania, denominada Berlin Prime Propiedades 15, bajo la forma GmbH (siglas en Alemán de una sociedad limitada), con un aportación inicial al capital de 25.000 euros. Posteriormente, DAIBO CAPITAL SL realizó aportaciones a esta entidad participada en concepto de "reserva de capital" por importe de 28.868.305,49 euros. Con esos fondos, Berlin Prime Properties 15 GmbH, adquirió unos 350 inmuebles distribuidos en 11 edificios en Berlín para destinarlos al arrendamiento. Por otra parte, la recurrente adquirió una serie de plazas de aparcamiento situadas en Paseo de la Castellana nº 95, en Madrid, para destinadas al arrendamiento.

La base imponible declarada por DAIBO CAPITAL SL en el ejercicio 2007 ascendió a un importe de 19.118.835,59 euros y en la autoliquidación aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 TRLIS en un importe de 1.473.065,47 euros.

Seguidas actuaciones de comprobación e inspección de alcance parcial, que incluían el particular relativo a la deducción citada, y en lo que aquí interesa, fue incoada el acta de disconformidad A02 721344466 la cual dio lugar al acuerdo de liquidación reclamado ante el TEAC, del que resultaba una cuota tributaria de 1.192.491,85 euros.

Consideró la Inspección que la inversión realizada en Berlin Prime Properties 15 GmbH no podía considerarse "apta" para aplicar deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 TRLIS por no existir razones que justificasen que la reinversión en inmuebles en Alemania se realizase indirectamente a través de esa sociedad participada al 100% por la recurrente, no cumpliéndose, por ello, los requisitos que, con arreglo a la doctrina administrativa sentada por la Dirección General de Tributos, se exigen para que la operación pueda entenderse o calificarse como una "reinversión indirecta" apta.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, DAIBO CAPITAL, SL interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid. Seguida con la referencia 28-30744- 12 fue desestimada por resolución de 26 de noviembre de 2015, contra la cual, a su vez, DAIBO CAPITAL, SL dedujo recurso de alzada en el que ha recaído la resolución del TEAC que constituye el objeto de este proceso, desestimatoria del recurso.

Segundo.

Motivos del recurso.

Trasladadas a los antecedentes las pretensiones de la recurrente, los argumentos aducidos en apoyo de estas, en línea de continuidad con lo suscitado en la vía de revisión, son los que sucintamente se recogen a continuación.

Primero: La procedencia de la aplicación de la Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios por la interpretación finalista del artículo 42 TRLIS y no la exclusión prevista en el artículo 42.5 TRLIS dada la naturaleza y tipología de la operación realizada a través de la creación ex novo de una sociedad en Alemania. De no considerarse lo anterior, es decir, subsumiendo el hecho en el artículo 42.5 TRLIS, aún así, como argumento yuxtapuesto, resultaría aplicable la doctrina relativa a la posibilidad de excepcionar la exclusión cuando se lleva a cabo la "reinversión" indirecta por razones económicas y/o de mercado que de otra forma no harían viable la reinversión.

Segundo: La infracción del derecho a la libertad de establecimiento regulada en los artículos 49 a 55 TFUE por discriminar una adquisición que se lleve a cabo a través de la constitución de una sociedad en España respecto de otra cuya adquisición indirecta mediante la constitución de una sociedad ad hoc en Alemania.

Tercero: Finalmente, que a efectos de determinar la base de deducción por reinversión debe permitirse una minoración del importe obtenido en la transmisión en la cuantía de los gastos originados por ella.

Procede entonces que pasemos a examinar las cuestiones suscitadas.

Tercero.

Sobre la deducción prevista en el artículo 42 TRLIS.

Nuestro enjuiciamiento debe comenzar el número 5 del artículo 42 TRLIS (Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios). Es del siguiente tenor:

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

Basándose en diversas consultas de la Dirección General de Tributos, entendió la Inspección que en los supuestos en que la reinversión se hace indirectamente, como es el caso, a través de una sociedad del grupo interpuesta (aquí la sociedad residente en Alemania Berlin Prime Properties 15 GmbH), solo puede aplicarse la deducción cuando existan razones plenamente justificadas y acreditadas que impidan acometer directamente la inversión en los elementos patrimoniales inicialmente aptos directamente.

En la redacción aplicable a 2007, el artículo 42.5 TRLIS, trasladado renglones más arriba, contempla dos supuestos en los que no es posible aplicar la exención. Nos interesa el segundo. De aplicación a periodos iniciados a partir del 1-1-2007, se refiere a las adquisiciones a otra entidad del mismo grupo, excepto que se trate de elementos de inmovilizado material nuevo. No está de más indicar aquí que en el caso examinado, a la verdad, no se ha producido la adquisición de participaciones de otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS.

La GmbH creada para canalizar en el mercado alemán los fondos no existía previamente, no era, pues, una sociedad participada, sino constituida en el momento de la reinversión; de esta forma no puede hablarse propiamente de la adquisición a una entidad del grupo. Pero el abogado del Estado reconviene certeramente a este argumento que la existencia previa del grupo no constituye un presupuesto para que opere la excepción; en su opinión, admitir que no se aplique cuando se constituye una sociedad a la que se aportan los fondos, violenta el texto y la finalidad de la norma, incidiendo en un fraude de ley tributaria puesto que se utilizaría la constitución de sociedades para evadir el cumplimiento del artículo 42.5, quedando la norma burlada mediante un sistema tan simple como sustituir las compras o ampliaciones por aportaciones iniciales.

Con todo, a juicio de la Sala, el examinado constituye un expediente en que es aplicable la doctrina relativa a la posibilidad de excepcionar la exclusión contemplada en el artículo 42.5 TRLIS porque la "reinversión" ha sido realizada indirectamente por razones económicas y de mercado que de otra forma no harían viable la reinversión: se crea una sociedad ex novo en Alemania para la adquisición de inmuebles que no pertenecía a sociedad participada. Dos situaciones paradójicas se nos muestran por la recurrente a este respecto para devaluar el criterio del órgano de revisión: se habría admitido la deducción si la actora hubiera adquirido directamente en Alemania las participaciones de una GmbH ya existente o las participaciones en el capital de otra entidad en Alemania con una estructura patrimonial idéntica a la de la Sociedad alemana creada o, también, si los inmuebles los hubiera adquirido la actora y acto seguido los hubiera aportado a una entidad alemana.

Para el órgano de revisión, aunque es posible admitir la materialización de la reinversión indirecta, es preciso para ello que exista una verdadera imposibilidad de acometer la inversión de forma directa, circunstancia que no concurría y, obviamente no concurre una imposibilidad jurídica, pues se vulnerarían principios elementales de la Unión Europea. Pero también es verdad que existían y están acreditadas por la prueba aportada, razones económicas, organizativas y de mercado, que justificaban la constitución de la sociedad alemana como forma de instrumentalizar la adquisición inmediata del conjunto inmobiliario que se materializó la inversión, como si se tratase de un único proceso o negocio, con independencia de los momentos en que se realizaran los desembolsos. En el informe suscrito por don Romeo (asesor independiente para la inversión y gestión de activos inmobiliarios en Alemania, especializado en inversores españoles) aportado con la demanda se explica «la necesidad de que los inversores extranjeros constituyan sociedades en Alemania con carácter previo a la adquisición de bienes inmuebles en este país para el inicio de un negocio inmobiliario».

Hay un argumento adicional que refuerza esta conclusión: Ha de tenerse en cuenta que el establecimiento de incentivos a la reinversión tiene por finalidad favorecer el crecimiento económico de las empresas mediante su capitalización y la inversión en actividades productivas, finalidad que apreciamos cumplida con la llevada a cabo.

En conclusión, la Sala considera que la inversión realizada por la recurrente objeto de controversia es apta para para acogerse al artículo 42 TRLIS.

Con la solución alcanzada sobre esta cuestión ya no será necesario el examen del motivo en que se alega que la aplicación de la norma por la Administración y por el TEAC vulnera el principio fundamental de libertad de establecimiento regulado en el artículo 49 TFUE.

Cuarto.

Sobre la minoración de los gastos inherentes a la transmisión.

El último punto que se discute versa sobre la determinación del importe obtenido en la transmisión, esto es, si debe computarse el precio obtenido o, como sostiene la recurrente, si pueden deducirse los gastos inherentes a la transmisión, puesto que dichos gastos minoran el importe de la transmisión. Para la actora, el importe que debería exigirse reinvertir para poder aplicar el 100% de la deducción debería ser únicamente de 58.750.612,09 euros (62.200.000 - 3.449.387,91 euros) y no los 62.200.000 euros considerados en los cálculos por parte de la Inspección en el Acuerdo de liquidación inicial y confirmado por el TEAC.

Este motivo no puede prosperar.

Como redarguye el abogado del Estado, con el artículo 42 TRLIS se pretende mantener la capacidad productiva y facilitar la reinversión en activos, de manera que si el importe a reinvertir (para obtener la totalidad de la deducción posible) fuese inferior al precio de cesión del activo transmitido, cada reinversión iría disminuyendo el activo empresarial y no se cumpliría la finalidad de la norma.

Quinto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en el extremo relativo a que la inversión realizada es apta para para acogerse al artículo 42 TRLIS y desestimado en lo referente a la determinación del importe de la reinversión. Y al ser parcial la estimación del recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA, no se hace condena en costas.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por DAIBO CAPITAL, SL, representado por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal contra el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 14 de febrero de 2019 (R.G.:1140/2016), en resolución el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2015 (reclamación 28-30744-12), anulando parcialmente las resoluciones recurridas por no ser conformes al ordenamiento jurídico en los términos del último fundamento de esta sentencia. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.